

# 浅析会计国际协调

文 / 罗航宇

目前,无论是国际会计组织还是各国会计准则制定机构,都以空前的热情投入到了会计国际协调的工作中。国际会计准则委员会为了适应不断发展的会计国际化的需要,对自身的组织机构进行了改组,并调整了工作目标,加快了国际财务报告准则的建设步伐。此外,欧盟从2005年起,在其上市公司范围内采用国际财务报告准则,目的是为了在将来建立欧盟统一的金融市场;澳大利亚也已经宣布采用国际财务报告准则,处于经济转型期的俄罗斯也已于2005年开始采用国际财务报告准则;日本、韩国和中国也对各自的会计准则进行了大规模地修订。总的说来,上述国家如此积极的在会计方面做出协调的动作,其目的都在于降低本国会计标准的制定成本,同时降低本国企业在国际资本市场的筹资成本和交易成本。最终使本国的企业在全世界性的经济竞争和发展中处于有利地位。

当然,即使在众多国家都积极响应会计国际协调的今天,会计国际协调的道路仍然不平坦。受到多种因素的影响,各国的会计国际协调都面临巨大的阻碍。笔者从国际会计协调的定义入手,试分析协调的背景,可行性和主要的障碍。

## 一、会计国际协调的定义

会计国际协调是一个富有弹性的概念。纵观国内外主要的国际会计著作,都没有给国际会计协调下一个严谨、统一的定义。C.W.Nobes和R.H.Parker在合著的《比较国际会计》第一版(1981)中认为:“会计国际协调是指‘通过对会计惯例的差异程度加以限制,从而增加其可比性的过程’”。直至第八版(2004)仍然沿用这个定义。L.S.Arpan和L.H.Radebaugh在其合著的《国际会计与跨国公司》(1981)中认为:“协调就是一种缩小各种标准和实务差异,以形成一套严密的可接受的标准和惯例的过程。”J.M.Samuels和A.G.Piper在其合著的《国际会计:评论》(1981)中写到:“协调就是意图归纳不同的制度,是把多样化的实务并入和组合成能产生共同写作结果的有序机构的过程,是减少差异的过程。可比性,标准化或统一性与协调化是不同的概念。”F.D.S.Choi,C.A.Frost和G.K.Meek在其合著的《国际会计》第三版中写到:“协调化是对会计实务的差异设定限度,以增加其可比性的过程。”在2004年该书第四版中仍然沿用该定义。

综上所述,笔者认为,会计国际协调有以下几个基本特点:协调的手段是限制或者减少制度和实务差异;协调是一个过

程,而不能一蹴而就;协调的目的表述有较大差异,协调是建设性,而非强制性的;协调有形式协调(即准则协调)和实质协调(即实务协调)之分。

参考常勋在《解读国际会计协调化》一文中的论述,笔者将讨论一下标准化、可比性和协调化这几个概念的区别和联系。

## 1. 标准化和协调化

标准化要求执行严密、备选范围很小的会计规定和方法。标准化的极致就意味着对相同的交易和事项使用统一的规定和方法。而协调化,却没有统一性这个硬性的度量要求,而是不断调节国别差异的过程。我们可以看到,在当今的社会和经济大环境中,要完全统一会计处理方法是现实的。但是,在世界经济一体化的情况下,财务报告的可比性,财务准则和制度的趋同,又是迫在眉睫的。当然,我们要承认,随着协调化的发展,国别差异将不断缩小,甚至在某些领域有可能消失(也即实现统一)。因此,笔者认同常勋的结论,协调化是实现标准化(即统一性)的过程。

## 2. 可比性和协调化

可比性是财务报表的使用者在不导致导向错误的前提下分析和利用这些信息,可比性允许一定程度的差异存在。协调化的程度可以用可比性来度量;反之,协调化最直接的结果或者说要求,就是国际财务报告的可比性。

综上所述,笔者认为,协调化、标准化(统一性)和可比性是不同但紧密相关的概念。在国际环境快速变化的今天,我们要承认,这样的论断不会是绝对和一成不变的,它会随着会计国际协调的进程发生变化。

## 二、会计国际协调的背景

随着世界经济一体化的发展,一个国家的会计产品正被越来越多的其他国家所使用,然而,由于各国会计制度和准则的差异,使会计信息的使用者感受到了巨大的障碍,因此,对会计国际协调的需求非常迫切。

## 1. 会计差异

不同国家间的公司会计和财务报告存在着巨大的差异,这是会计国际协调最为重要的背景条件。

(1) 会计差异的大小。当企业从一种会计基础调整为另外一种会计基础时,通过观察其收益和股东权益数字的变化,有

## 会计改革

助于说明不同国家会计差异的程度。各国还未能发现简单易行且可凭借经验调整的固定方法。这无疑加重了跨国公司和海外筹资公司的财务成本。

(2)会计差异的原因。会计差异形成的原因是错综复杂的,笔者参照Nobles和Parker在其合著的《比较国际会计》第八版中的论述,从主要的方面来分析这些差异的形成原因。

①法律体系。法律体系主要分为习惯法和成文法。

习惯法体系依赖数量有限的法律条例,法律的解释权属于法庭,法庭通过逐步积累的大量判例对法令进行补充。它比较具体,试图为某一特定案例提供答案,而不是为将来制定一个普遍适用的规则。在习惯体系下的商法并没有对公司行为和公司应当如何编制其财务报表做出规定。因此,会计人员自己为会计实务制定规则(也即由民间制定会计准则)。习惯法体系形成于英格兰、美国、爱尔兰、印度、澳大利亚等国也深受其影响。

成文法系则依赖国家制定和颁布抽象的法令,用条文和规则的形式进行说明。在成文法系下面,公司法或商法必须对会计和财务报告建立法则。例如,在德国,公司会计很大程度上是会计法的分支。

②企业组织形式。各国的企业组织形式和所有制形式有巨大的差异。在美国和英国,各种规模的公司主要依靠民间股东(即金融市场)来筹集资本;在法国,日本主要由银行提供巨大的资本数额,而在德国则主要依靠金融机构(如银行)来筹集资本。

在英美这样的国家,虽然股票越来越多的被机构投资者而非民间分散股东持有,但仍然有别于被国家或银行持有。过去,股票由分散的股东持有,股东无法或者很难获得内部信息,因此对信息披露、审计和公允信息会有迫切的需求。现在,机构投资者比个人股东持有更大量的股票,所以,对这些信息的需求压力会增加,当然,我们也应当同时意识到,机构投资者能成功的通过施压获得比一般公众所能得到的更为详细的信息。

在资本市场体系下,公司外部所有者迫切的需要有关公司经营成果的信息。他们需要借助专家来分析这些数据,同时,专业判断在审查财务报表时也同样需要。因此,在这样的国家里,专业判断的旺盛需求促使会计从业人员制定自己的专业规范,而政府也接受这样的专业规范,因为会计职业界的专业知识远远比政府丰富。在资本市场体系下的国家,公认会计原则由会计人员主导的私人团体制定,政府则只对披露、存档或计提提出强制性要求。

而在政府贷款体系或金融机构贷款体系下的国家,外部股东相对较少,对外财务报告很大程度上是为了保护在债权人人和作为税收征收者和宏观经济调控者的政府而编报的。作为债权人,更关心的往往是在企业经营失利以致破产的情况下他们能否收回债权。在这种情况下无形增加了对会计谨慎性的要求;但却在一定程度上限制了会计往灵活性,专业判断和公允的方

向发展。

③税收。在不同的国家,税收法规对会计计量的影响程度也不尽相同。例如,在英国和美国,递延税项问题引起了许多争议,也形成了相当数量的会计准则。而在法国和德国的传统会计中,这个问题微不足道,因为我们知道在这些国家的税收法规与会计法规是一致的。受此差异影响最大的是折旧的处理和固定资产的估价。我们知道,在英国和美国这样的国家里,商法和税法在很多会计领域是不一致的,但是,对外公布的报表却按照会计准则来反映,体现投资决策者所需要的业绩指标信息。这主要是由于税务当局对财务会的直接影响力有限,所以他们只能在企业报出的财务报表基础上按照纳税目的进行调整。

④文化。任何国家的文化都包含着个体可能具有的基本的价值观。它直接影响着人们选择社会结构的方式,以及他们与社会子系统相互作用的方式。会计可以被认为是其中的一个子系统。文化对财务报告产生的影响,相对于前面几个因素来说是不那么直接的,并且不太容易确切的度量,但是,我们必须承认,这种影响是长远并且深刻的。

⑤会计职业界。上述各因素都有可能影响到一个国家会计职业界的力量,规模和能力。会计职业界的种种特征也会影响已经实行和能够实行的会计类型。

此外,在会计和审计团体及机构设置上,各个国家也各不相同。在美国,政府要求对某些类型的公司进行审计,并对谁能够成为审计人员作出一定的限制,但一般来说,判断审计人员是否合格的一个重要标准是看他是否具有民间职业会计组织的成员资格。而在法国和德国则有一系列双重的团体,即会计职业团体和审计团体。会计职业团体(隶属于国际会计机构)主要负责组织考试,考虑职业道德问题,而审计团体由国家管理。目前,英国和荷兰的会计职业团体实际上是在政府的监控下扮演着监管审计的角色。

### 2.不同的利益团体对会计国际协调的需求

由于不同的利益团体对跨国会计信息的需求以及对不同国家会计信息的可比性的迫切要求,促使会计国际协调被提上议事日程。

(1)投资者和财务分析师。投资者和财务分析师们在购买外国公司的股份之前,他们都能理解和分析外国公司的财务报表,希望以此来确定不同国家的报表是可靠的,并且具有可比性或者至少要清楚地明白差异大小和原因。出于对投资者的保护,当外国公司在某一投资者所在国上市时,证券交易所或其他监管者往往需要与本国会计惯例一致的财务报表,因此,想在本国以外的地方募集资金的公司,也会发现,具有可比性的会计准则有许多好处。

(2)跨国公司。对于跨国公司而言,协调化的好处更加显而易见。假设,全世界不通过加的财务报表都基于同一基础或基

于可比的基础上进行编制,那么财务会计人员在编制合并会计报表的时候就容易得多,同时,跨国公司用在编制合并报表上的成本将显著降低。当然了,与此同时,为了评价不同国家子公司的业绩而编制可比的内部信息也容易很多。同时,跨国公司还会发现会计人员从一个国家调动到另外一个国家会容易很多。更重要的是,如果会计信息变得可比和可靠,那么投资者的风险会减低,从而减低资本成本。

(3)国际会计师事务所。国际会计师事务所也是在世界经济一体化的过程中发展壮大起来的。国际会计师事务所立场鲜明的支持会计国际协调一个很重要的原因在于协调对于他们的大客户(通常意义上可以是跨国公司)有利。

(4)发展中国家。在当今一体化的国际贸易中,发展中国家被或多或少的卷入进来。发展中国家发现,当财务会计准则和实务协调到一定程度,理解和控制跨国公司的经营变得很容易,特别是当这种协调意味着在某些情况下更加充分的披露时,发展中国家的政府或者投资者可以更多地获得公允,可比的会计信息。

### 3.其他影响会计国际协调的经济及社会因素

(1)世界经济一体化趋势明显。会计准则首先是根据本国的经济、政治以及文化教育等环境因素的特点,为了满足本国经济的发展而制定的。各国会计准则的目标、基本原则和方法,财务报表的种类、样式和编制方法,以及会计术语都存在一定的差异。随着世界经济日益趋向全球化,各国企业会计信息的相互可比越来越重要,但是根据不同国家会计标准提供的会计信息存在差异性,影响了这些会计信息的可比性和有用性。然而,要在国际投资、融资或者国际贸易中经常性的调整各国会计信息之间的差异,又会大大增加交易成本,不利于经济效率的提高和经济的全球化。国与国之间会计准则的巨大差异已成为国际资本自由流动和国际资源有效配置的障碍。因此对会计准则的国际协调具有客观必要性。

(2)国际资本融资日益盛行。伴随着国际贸易的迅速发展,国际投资也在迅速发展。无论是发达国家还是发展中国家,如果想经济得到飞速发展,都需要从国际资本市场筹集资金,这样国际融资活动日益频繁,国际资本市场不断扩大。但要想获得资金,企业必须获得资金提供者的信任,而这种信任主要以财务信息为基础。资金的提供者希望根据可比的财务信息做出最佳投资决策。如果会计准则达到一定程度的协调,那财务信息的可比性将有助于评价国际投资分析和作出国际经营决策。

(3)跨国公司不断发展。二战后,由于国与国之间的经济成本和制度的差异,使得跨国经营有利可图,跨国公司的经营规模越来越大,数量也越来越多,对世界经济的影响日益增强。跨国公司的经营者为了最大限度地提高盈利、降低风险,必然利用会计信息评价、预计其经营情况,然而由于各国采用不同的会计准则和会计制度,使得不同国家间相同项目的会计处理结果存在

差异,甚至相去甚远,很难实现跨国公司在世界范围内有效配置的目标,因此跨国公司的经营者希望会计准则的国际协调化,以利于经营活动的展开。

(4)维护各国的经济利益。会计准则的国际协调在很大程度上是各国之间的利益协调。以美国为例,美国在会计准则的国际协调问题上,当初是相当冷淡的,但在1995年大部分证券委员会国际组织和IASC签订承诺推广核心准则之后,美国开始密切关注国际会计准则的建设,并在表示支持的同时发起高质量会计准则的讨论。特别是IOSCO在2000年5月正式宣布审核通过了IASC的核心准则后,美国积极地介入到IASC的重组工作中去,有意识地增强自己在其中的地位,强调美国应当在国际会计准则的研究和制定中发挥主要作用,争取准则制定的“主发言权”。因为这种“主发言权”能给他们带来相当大的利益。

### 三、会计准则国际协调的可行性

#### 1.会计具有很强的技术性

会计的技术性是指会计运用技术方法对相关数据进行合理的加工处理,生成对决策有用的信息。它的程序(确认、计量、记录、报告)和各种会计方法具有可通性,同类经济业务的可见处理方法在各个国家之中的差异不大。比如,会计信息的基本特征如相关性、可比性等任何一个国家都不可否认。由于会计具有很强的技术性,会计准则在国际间是可协调的。

#### 2.经济运行模式的趋同

目前,世界各国大多采用不同类型的市场经济体制。市场经济体制是开放型经济体制,市场经济的开放性,使各国市场不再彼此封闭,而是相互依存,共同构成国际大市场这一整体。在这个国际大市场上,各国互通有无,调剂余缺,扬长避短,优势互补,充分利用国际资源发展本国经济,为提高各自的国际竞争力和吸引国际资本的流入,各国政要和权力机构越来越重视对会计这一国际通用商业语言的运用,这对会计准则的国际协调提供了可能。

#### 3.各国政府和组织的积极参与

各国政府不仅认识到开展会计准则国际化对促进本国经济和世界经济的重要性,而且积极地参与国际性会计机构和民间组织开展的会计准则国际化活动,并在制或修订本国的会计准则时,充分借鉴和采用通用的国际惯例。

#### 4.国际会计职业组织的推动

作为协调、推动并监管国际经济合作的有关国际机构,已经充分认识到会计国际协调的必要性,并已经着手推动国际化进程。世界银行是会计准则国际协调的积极倡导者,每期世界发展报告几乎都会涉及会计发展这个话题;世界贸易组织有关服务贸易谈判中,会计贸易的准入是服务贸易谈判的重要内容,世贸组织曾明确表示全面支持IASC所从事的会计准则的国际协调工作。经济合作和发展组织,主要是推动在发达国家会计准则协调。证监会国际组织作为各国证券监管部门组成的国际组织,将



## 会计改革

会计准则的国际协调作为各国证券监管协调的重要内容。还有一系列国际性和地区性会计专业团体(如IASB)、国际会计和报告准则专家工作组、国际会计和报告准则特设政府间专家工作组等的成立,以及他们所从事的艰苦而富有成效的工作,都为会计准则的国际协调创造了条件,并推动了会计准则的国际协调。

### 四、会计国际协调的障碍

在当前的社会经济环境中,会计国际协调化虽然是大势所趋,但在协调的过程仍然是一个漫长而艰辛的过程,这主要是因为下面的这些主要因素阻碍着协调化的进程。

#### 1. 不同国家之间会计实务差异

这是协调化最根本的障碍。这些差异从根本上来说是由各国编报会计信息的起因不同造成的。各国的会计准则和财务报告规则是为了满足本国的需要。因为会计是环境的产物,政治、法律、经济、文化等环境因素塑造了各国不同的会计实务状况。这些影响各国会计实务的各种因素不可能相同,因此会计的国际协调就不可能没有障碍。除非观念和法律发生重大改变,否则股东/公允陈述观和债权人/税收/稳健陈述观之间的分歧是难以克服的。

#### 2. 一些国家缺乏强大的会计职业团体

这意味着任何像国际会计准则委员会这样的团体并非在所有国家都能获得成功,因为它试图对所有私营部门发挥作用。同时,可以替代这些团体的国际执行机构也不存在,因为无论欧盟(作为区域性的执行机构)还是证券交易委员会国际组织都不能像国际会计准则委员会那样发挥全面的作用。

#### 3. 民族主义

这是协调化的另外一个更高层次、不容易被量化和察觉的障碍。这可能表现为一个国家本身不愿意将会计惯例向其他国家的会计惯例或者国际会计准则靠拢。这种不情愿的情绪可能存在于部分会计人员、公司或者是害怕丧失其主权的国家之中。民族主义的其他表现还在于对别国的会计不了解或不感兴趣以及认为自己的会计制度是最优的,不愿意采纳其他的会计制度。

#### 4. 相对封闭国家

会计协调还有一个障碍就在于有的国家在国际贸易、国际投资和国际经营活动方面涉足不多,这些国家感觉不到会计协调的必要性,因此不会参加和支持会计的国际协调活动。

作者单位:厦门大学  
(责任编辑:广 大)

我国新的企业会计准则体系已施行,由于新准则改革涉及面广,加大了会计专业判断难度,执行过程中暴露出了一些问题,特别是在新旧衔接过程中科目的转换,以及首次执行日的追溯调整,成为困扰企业的一个重要问题。随着新准则体系的不断完善,农业企业也将陆续开始执行新准则,因此,正确理解新准则,保证新旧准则、制度之间的平稳过渡,做好新旧准则的衔接工作,直接关系到准则的制定及实施目的能否得到实现。

### 一、新旧会计准则衔接的具体步骤

第一步,全面开展企业户数清理工作,确定执行新准则之后的合并范围并编制《执行新会计准则期初合并范围变化表》。合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。第二步,按新准则及新旧会计科目衔接对照表要求定义新的总账、明细账及报表科目。第三步,按照《准则38号》第五条至第十九条对资产负债表进行追溯调整。第四步,对于具有融资性质的购销业务在首次执行日需重新确认资产、负债金额。第五步,进行主要报表科目转换的重新分类。

### 二、期初资产负债表确认、计量和列报的一般原则

在首次执行日,企业应当对所有资产、负债和所有者权益按照企业会计准则的规定进行重新分类、确认和计量,并编制期初资产负债表。企业编制的期初资产负债表应为:一是按新会计准则要求重新确认所有资产和负债。二是按照新会计准则的要求,对资产、负债和权益组成项目进行重新分类和列报。三是根据新会计准则对所有已确认的资产、负债进行重新确认和计量。四是编制期初资产负债表时,除按照《准则38号》第五条至第十九条和《企业会计准则解释第1号》规定要求追溯调整的项目外,其他项目不应追溯调整。

### 三、衔接中主要科目的追溯调整和转换

(一)短期投资。新准则没有设置该科目,衔接时根据该科目核算内容(持有目的)加以判断。按照首次执行日的公允价值分别转入交易性金融资产和可供出售金融资产科目,公允价值与账面价值的差额调整盈余公积和未分配利润科目。

(二)应收补贴款、应收出口退税。新准则没有设置上述科目,衔接时将该两科目余额转入新准则设置的其他应收款科目。

(三)坏账准备。将坏账准备—应收账款、坏账准备—其他应收款余额直接转入新会计科目坏账准备—应收账款、坏账准备—其他应收款,同时应补充二级明细科目坏账准备—应收票据、坏账准备—应收股利、坏账准备—应收利息、坏账准备—预付账款、坏账准备—长期应收款等。

(四)待摊费用。应将原会计科目待摊费用的余额进行分析,对于能够产生未来现金流入的属预付性质类项目(如待摊一年以内的房租费用),将原科目余额转入新会计科目“预付账款”;对于能够产生未来现金流入的属暂付性质类项目,将原科目余额转入新会计科目“其他应收款”;对不能产生未来现金流入的待摊费用类项目,在首次执行日,将原科目余额列示为“其他流动资产”项目,首次执行后第一个会计期间,将